

# A JÓ KORMÁNYZÁS TÁMOGATÁSA A SZÁMVEVŐSZÉKI ELLENŐRZÉSEK TERVEZÉSI FOLYAMATAI SORÁN

Jakovác–Domokos–Németh



„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megállapításaival, javaslataival, tanácsaival segíti az Országgyűlést, annak bizottságait, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amellyel elősegíti a jól irányított állam működését.” (ÁSZ törvény 1. § [4])

# TANULMÁNY SOROZATUNK DARABJAI:

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**1**

## A LEGFŐBB ELLENŐRZŐ INTÉZMÉNYEK HOZZÁJÁRULÁSA A JÓ KORMÁNYZÁSHOZ

Domolcsay-Pulay-Pály-Németh-Micsizás

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**2**

## A JÓ KORMÁNYZÁS TÁMOGATÁSÁNAK FUNDAMENTUMAI AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK ALKOTMÁNYOS HEVYZETE, JOGSÍTVÁNYAI, FÜGGTELENSÉGE

Domolcsay-Németh-Micsizás-Székely

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**3**

## AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK HOZZÁJÁRULÁSA A MINŐSÉGI JOGALKOTÁSHOZ

Mészáros-Nagy-Domolcsay-Gergely-Posta-Fülöp

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**4**

## AZ ELLENŐRZÉSEK ÉS AZOK HASZNOSULÁSA AZ ELLENŐRÖZÖTTÉK SZINTJÉN

Domolcsay-Henkó-Gál-Pálmá

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**5**

## A KÖZPÉNZ-FELHASZNÁLÁS TRANSPARENTSÁGIJA AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK MINT A KÖLTSÉGVETÉSI ÁTLÁTHATÓSÁG INTÉZMÉNYI BIZTOSÍTÉKA

Horváth-Németh-Domolcsay

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**6**

## AZ INTEGRITÁS KULTÚRÁJÁNAK MEGHONOSÍTÁSA A MAGYAR KÖZSFÉRÉJÁBAN

Domolcsay-Pulay-Szatmáry-Gergely-Szabó

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**7**

## A FENNTARTHATÓ KÖLTSÉGVETÉS ÖRE AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK SZEREPE A KÖLTSÉGVETÉS TERVEZÉSÉBEN ÉS VEGREHATÁSÁBAN

Domolcsay-Pulay-Pető-Pongrácz

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**8**

## A JÓ KORMÁNYZÁS TÁMOGATÁSA A SZÁMVEVŐSZÉKI ELLENŐRZÉSEK TERVEZÉSI FOLYAMATAI SORÁN

Jakócs-Domolcsay-Németh

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**9**

## ÉRTÉKÖRZÉS ÉS ÉRTÉKTEREMTÉS – AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK SZERVEZETI MŰKÖDÉSÉNEK MEGÚJÍTÁSA

Domolcsay-Pulay-Farkasitszki

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**10**

## A KORMÁNYZÁS EREDMÉNYESSÉGÉNEK TÁMOGATÁSA CÉLSZERŰSÉGVIZSGÁLT ÉS TELJESÍTMÉNYMÉRÉS A SZÁMVEVŐSZÉKI ELLENŐRZÉSEKBEN

Domolcsay-Németh-Jakócs

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

A jó kormányzás építőkövei – fókuszban a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv, az Állami Számvevőszék  
Tanulmány sorozat

**11**

## AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK HOZZÁJÁRULÁSA AZ „ÁLLAMMÉNYEDZSMENT” MEGÚJÍTÁSÁHOZ

Domolcsay-Várpalotai-Jakócs-Németh-Makkai-Horváth

2016

„Az Állami Számvevőszék az ellenőrzési tapasztalatain alapuló megfigyeléseinek, javaslatainak, tanácsainak segítségével az Országgyűlésnek annak biztosítását, és az ellenőrzött szervezetek munkáját, amelyről ellátja a jó irányított állam működését.” (KCSZ törvény 1. § (4))

# A JÓ KORMÁNYZÁS TÁMOGATÁSA A SZÁMVEVŐSZÉKI ELLENŐRZÉSEK TERVEZÉSI FOLYAMATAI SORÁN

## KULCSSZAVAK:

ellenőrzés tervezése, kiválasztás, kockázatelemzés,  
legfőbb ellenőrzési intézmény, participáció



SZERKESZTŐ:

Prof. Dr. NÉMETH ERZSÉBET felügyeleti vezető

SZERZŐK:

JAKOVÁC KATALIN számvevő

DOMOKOS LÁSZLÓ az Állami Számvévszék elnöke

Prof. Dr. NÉMETH ERZSÉBET felügyeleti vezető

KIADJA AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK

ISBN: 978-615-5222-10-8

A JÓ KORMÁNYZÁS ÉPÍTŐKÖVEI – FÓKUSZBAN A LEGFŐBB PÉNZÜGYI  
ELLENŐRZŐ SZERV, AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK

TANULMÁNY SOROZATUNK DARABJAI AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK HONLAPJÁN,

A [www.asz.hu/hu/a-jo-kormanyzas-epitokovei](http://www.asz.hu/hu/a-jo-kormanyzas-epitokovei) OLDALON OLVASHATÓAK

# TARTALOM

■ 1	A legfőbb ellenőrzési intézmények tervezési folyamatai . . . . .	6
1.1	Számvevőszéki tervezés a jó kormányzás szolgálatában . . . . .	6
1.2	A kockázatelemzés szerepe a számvevőszéki tervezésben . . . . .	9
1.3	Új irányok; közösségi részvétel a számvevőszéki ellenőrzésben (participáció). . . . .	11
■ 2	Ellenőrzések tervezési folyamatai az Állami Számvevőszéknél . . . . .	13
2.1	A számvevőszéki tervezés elméleti háttere . . . . .	13
2.1.1	Az erős, aktív, jól irányított állam koncepciója . . . . .	13
2.1.2	A közpénzügyek ellenőrzésének keretrendszere és eszközei . . . . .	14
2.2	Az ellenőrzési prioritások meghatározása . . . . .	15
2.3	Középtávú ellenőrzési koncepció. . . . .	15
2.4	Az ellenőrzési témák kiválasztása . . . . .	16
2.5	Az ellenőrzés fókuszának, fő kérdéseinek meghatározása . . . . .	17
2.6	A féléves ellenőrzési terv . . . . .	17
2.7	Az ellenőrzési program kidolgozása . . . . .	17
2.8	Helyszínkiválasztás . . . . .	17
2.9	Az ellenőrzés költség-haszon elemzése, kapacitástervezés . . . . .	18
2.10	A hasznosulás monitorozása . . . . .	18
2.11	Módszertani megújulás a tervezésben . . . . .	18
■ 3	Következtetések . . . . .	20

## ÖSSZEFOGLALÓ

A számvevőszékeknek ott és akkor kell ellenőrizniük, ahol erre a legnagyobb szükség van, és ahol az ellenőrzés révén a legnagyobb hozzáadott érték keletkezik. A jó kormányzás elveivel összhangban, ideális esetben az ellenőrzések tervezésekor a kockázatelemzés eredményei mellett a számvevőszékek figyelembe veszik a társadalmi elvárásokat is. A számvevőszéki ellenőrzések tervezése során a jó kormányzás támogatása prioritásként fogalmazódik meg, továbbá a számvevőszékek ellenőrzési fókuszát befolyásolja az állami irányítás fókusza is.

A tanulmány célja, hogy nemzetközi példákon keresztül bemutassa az ellenőrzéstervezést támogató kiválasztási módszertant, valamint a kockázatelemzés jellemzőit. A tanulmány először a legfőbb ellenőrző intézmények tervezési folyamatainak főbb szakaszait, jellemzőit ismerteti, valamint rávilágít arra, hogy a tervezés hogyan támogathatja a jó kormányzást. A tervezés több, egymásra épülő szakaszból áll, része az ellenőrzött terület kiválasztása, a módszertan meghatározása, az ellenőrzési program elkészítése, az erőforrás-tervezés. A nemzetközi standardok előírásainak megfelelően a tervezés egyes szakaszaiban a számvevőszékek kockázatelemzést alkalmaznak. Ebben a részben kerül sor egy új tendencia, az ún. participáció (közösségi részvétel) bemutatására is.

Az ÁSZ ellenőrzéseinek célja, hogy az aktuális gazdasági és társadalmi problémákra megalapozott, szakmai és objektív válaszokat adjanak, a megfelelő időben a megfelelő kérdésekre fókuszálva. E cél érdekében az ÁSZ a 2011. évtől megújította tervezési rendszerét. Az Állami Számvevőszék nemzetközi standardok alapján kialakított tervezési folyamatait mutatja be a tanulmány második része. Annak érdekében, hogy a Számvevőszék ellenőrzései révén legnagyobb mértékben támogassa a jó kormányzást, az egyes tervezési szakaszok hierarchikusan épülnek fel, és nagyban támaszkodnak a szervezet kockázati adatbázisából kinyerhető információkra.

## 1. A LEGFŐBB ELLENŐRZÉSI INTÉZMÉNYEK TERVEZÉSI FOLYAMATAI

### 1.1 Számvevőszéki tervezés a jó kormányzás szolgálatában

A legfőbb ellenőrző intézmények (számvevőszékek) felé elvárás, hogy azokon a területeken végezzenek ellenőrzéseket, ahol erre társadalmi igény mutatkozik, és amely ellenőrzések a legnagyobb társadalmi hasznot eredményezik. A tervezési folyamatok szerepe ezért elsősorban az, hogy a teljes állami szerepvállaláson belül kiválasszák azokat a területeket, amelyek ellenőrzésével ennek az elvárásnak megfelelnek, így támogatva a jó kormányzást, a jól irányított államot, a hatékony állammenedzsmentet. Ezen kívül az adott ellenőrzéshez kapcsolódóan is felmerülnek tervezési feladatok, mint pl. az ellenőrzés céljának, módszerének, fő kérdéseinek, erőforrásigényének, a támogató tevékenységek megtervezése.

A számvevőszéki tervezés tehát egy összetett, több lépcsős folyamat, amely a stratégiai tervezéstől az erőforrás-terveken keresztül, az operatív jellegű ellenőrzési tervek megalkotásáig és a visszacsatolásig egy hierarchikusan felépülő rendszert alkot. Ebben a fejezetben a tervezés főbb lépéseit mutatjuk be, elsősorban az INTOSAI<sup>1</sup> standardjai alapján (ISSAI 200, 300, 400).

#### 1. Stratégiai tervezés

A stratégia a számvevőszéki tevékenység hosszú távú (többéves) terve, amely megfogalmazza az intézmény fő feladatait, etikai követelményeit, értékeit, kijelöli a prioritásokat, ellenőrzési irányokat és az időszak fő célkitűzéseit.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Az International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezete által kiadott standardok az ISSAI-ok.

A stratégia az intézmény missziójával, a jogszabályi előírásokkal, kormányzati stratégiai dokumentumokkal összhangban készül. A stratégiai terv az elkövetkezendő időszak éves terveinek alapjául szolgál, ezért a stratégiai tervezés meghatározza az ellenőrzési témaköröket és az ellenőrzési kritériumokat (a politikai-jogszabályi környezettől, valamint a kialakult tradícióktól egyaránt függ az, hogy melyik módszerrel jelöli ki inkább a számvevőszék az elkövetkezendő időszak ellenőrzési irányait). Mindezek szükségesek ahhoz, hogy az éves tervek egymással összhangban legyenek, és az ellenőrzések egymást kiegészítve minél nagyobb hozzáadott értéket teremtsenek.<sup>3</sup>

A stratégiai prioritások függvényében történik az ellenőrzési témák, illetve a kritériumok kiválasztása. A kiválasztás elsődleges célja, hogy – a korlátos ellenőrzési kapacitások és kiadásráfordítások mellett – az ellenőrzések minél nagyobb mértékben járuljanak hozzá az állami működés javulásához. Ez a hozzájárulás több formában jelentkezhet, pl. közpénz-megtakarításban, döntés-támogatásban, hatékonyság-növekedésben, transzparencia javulásban stb. A kiválasztási kritériumok céljai eltérőek attól függően, hogy milyen típusú ellenőrzést alapoznak meg.

—■ A pénzügyi ellenőrzés („*financial audit*”) annak megállapítására irányul, hogy egy szervezet pénzügyi kimutatásaiban bemutatott információk megfelelnek-e az alkalmazandó pénzügyi beszámolási és szabályozási keretrendszernek, hozzájárulva a pénzügyi kimutatások célzott felhasználói – pénzügyi kimutatások iránti – bizalmának növeléséhez. A kiválasztás célja lehet a közkiadások minél nagyobb arányának lefedése úgy, hogy a legjelentősebb, és ezáltal a pénzügyi egyensúlyt leginkább befolyásoló programok ellenőrzése megtörténjen.<sup>4</sup>

—■ A megfelelőségi ellenőrzés („*compliance audit*”) a számvevőszéki ellenőrzés azon típusa, amely annak megállapítására irányul, hogy az ellenőrzés tárgyát képező tevékenységek, pénzügyi műveletek, információk és adatok minden lényeges szempontból megfelelnek-e az ellenőrzött szervezetre vonatkozó szabályozásoknak és követelményeknek. A kiválasztási kritériumok meghatározása során cél lehet azon szervezetek, programok kiválasztása, amelyek esetében az esetleges nem szabályszerű működés jelentős makrokockázatot hordoz, illetve amelyek működésének megismertetésével a szabályszerűségi ellenőrzés hasznos információt nyújt a döntéshozók, vagy egyéb érintettek számára.

—■ A teljesítményellenőrzés („*performance audit*”) arra irányul, hogy építő jelleggel támogassa az eredményes, hatékony és gazdaságos közpénz-felhasználást, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, feladatellátást. Célja továbbá, hogy feltárja a gazdálkodást, feladatellátást befolyásoló, az eredményesség, a hatékonyság, a gazdaságosság követelményeinek érvényesülését esetlegesen gátló tényezőket és rámutasson arra, hogy hogyan lehet ezeket csökkenteni (tipikusan az ún. 3E megvalósulását vizsgálja: Effectiveness – eredményesség, Economy – gazdaságosság, Efficiency - hatékonyság). A cél ez esetben azoknak a rendszereknek, programoknak kiválasztása, amelyek ellenőrzése számottevő hozzáadott értéket jelent azok eredményességében, hatékonyságában vagy gazdaságosságában. (ISSAI 3000) A hozzáadott érték jelentheti pl. a parlamenti/kormányzati döntéshozatal támogatását, vagy az ellen-

<sup>2</sup> Stratégiai cél lehet pl. az ellenőrzések hasznosságának növelése, a közpénzfelhasználás ellenőrzésekkel lefedett arányának növelése, az ellenőri kapacitás fejlesztése.

<sup>3</sup> A hierarchikusan felépülő stratégiai tervezésre példa a GAO (US Government Accountability Office, az USA legfőbb ellenőrző intézménye) gyakorlata, amely a gazdasági, társadalmi stb. előrejelzéseken, a jövő kihívásainak elemzésén, makroszintű kockázatelemzéseken keresztül vezeti le a számvevőszék 4 fő stratégiai célját, az azokat alábontó 20 stratégiai célkitűzést, az azokat biztosító 96 teljesítménycélt és a kapcsolódó több mint 300 feladatot (<http://www.gao.gov/products/GAO-14-ISP>).

<sup>4</sup> A pénzügyi ellenőrzések elvégzését gyakran jogszabály írja elő, ezért a tervezés mozgásterét itt szűkebb, mint pl. a teljesítményellenőrzések esetében.

őrzött szervezet menedzsmentjének javításához való hozzájárulást.

Látható tehát, hogy mindegyik ellenőrzési típus tervezése során cél a minél nagyobb hozzáadott érték teremtése, azonban a hozzáadott érték ellenőrzési típusonként más formában jelentkezik (megbízhatóbb beszámolók; javulás compliance, vagyis jogi megfelelés tekintetében; eredményesebb, hatékonyabb, gazdaságosabb működés).

Szintén a stratégiai dokumentum jelöli ki a számvevőszék tevékenységének legfontosabb jellemzői közé sorolható ún. ellenőrzési irányokat. Ezek megismeréséhez tekintsük a következő ábrát, amely a teljesítmény-ellenőrzések tervezési prioritásainak kijelölésére vonatkozik!

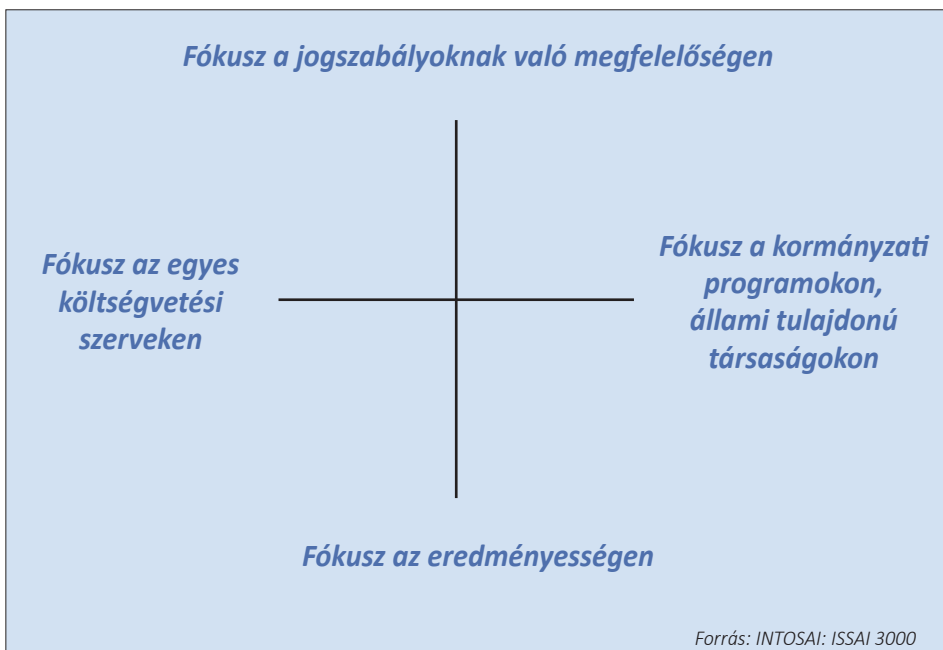
A számvevőszék dönthet úgy, hogy (teljesítmény)ellenőrzéseivel elsősorban az ellenőrzött szervezet/terület/folyamat szabályszerűségét vizsgálja, így támogatva a jogszabályok érvényesülését, implementációját (fókusz a jogszabályi megfelelésen, függőleges tengely). Amennyi-

ben a számvevőszék elsősorban az állami működés modernizációjához szeretne hozzájárulni, akkor ellenőrzéseivel inkább a teljesítmény egyes aspektusaira fókuszál (fókusz az eredményességen, függőleges tengely). Az ellenőrzött terület tekintve is széles spektrumon mozoghat, amennyiben – stratégiai döntése alapján – vizsgálhatja csak a kormányzati szervezeteket, vagy csak a több szektoron átívelő kormányzati programokat, illetve e két véglet között bárhol meghatározhatja saját „ellenőrzötti portfólióját” (mozgás a vízszintes tengelyen).

Az állami irányítás („public management”) formája is befolyásolja a számvevőszéki ellenőrzések prioritásait. Ahogyan az ISSAI 3000 is megfogalmazza, azokban az országokban, ahol az állami irányítás elsősorban a végrehajtás eszközeire összpontosít, ott az ellenőrzések is inkább annak vizsgálatára koncentrálnak, hogy betartották-e a szabályokat, és kevésbé arra, hogy a szabályok szolgálják-e, vagy láthatóan szolgálják-e a kitűzött célt.

1. ábra

## Ellenőrzési irányok a stratégiai tervezésben





Az ellenőrzendő terület (folyamat, program, szervezet) vonatkozásában is bizonyos feltételeknek kell teljesülnie annak érdekében, hogy az ellenőrzés hozzáadott értéke minél magasabb legyen, pl. gazdasági, közpénzügyi, szociális, vagy közpolitikai szempontból jelentősnek, ugyanakkor ellenőrizhetőnek is kell lennie (ISSAI 100). Ezeket a feltételeket is általában a stratégiai dokumentumok határozzák meg.

## 2. Éves tervezés

Az éves terv<sup>5</sup> az adott időszakban végrehajtani kívánt ellenőrzéseket sorolja fel és mutatja be (ellenőrzés célja, módszere, ellenőrzött terület, kockázatok, fő ellenőrzési kérdések stb.). Az éves terv a stratégiában megjelölt ellenőrzési prioritásokkal, makro- és kockázatelemzésekkel, a jogszabályok által előírt követelményekkel összhangban készül, miközben figyelembe veszi az ellenőrzési jelentésekre vonatkozó „várható keresletet” is (vagyis pl. várhatóan mely fórumokon, milyen társadalmi-gazdasági szereplők körében, mikor hasznosul legjobban a jelentés). A tervezés célja tehát a következő időszakban ellenőrzendő területek, programok, szervezetek kiválasztása és az ellenőrzések sorrendjének meghatározása a kapacitás függvényében. (Az Európai Számvevőszéknél ez a szakasz az ún. „Programming”, uniós terminológia szerint.) Az éves terv az operatív tervezés alapjául szolgál.

## 3. Ellenőrzés megtervezése

Az ellenőrzés tervezése a konkrét ellenőrzés stratégiájának („audit strategy”) meghatározását és az ellenőrzési terv („audit plan”) elkészítését foglalja magába. A komplex ellenőrzéseket ezen kívül elemzés, előtanulmány is megalapozza. A tervnek választ kell adni arra a kérdésre, hogy mit, mi okból és mi célból ellenőrziünk.

Az INTOSAI standardjai alapján ebben a szakaszban kell részletesen kidolgozni az adott ellenőrzés céljait, hatókörét, módszerét, kritériumait, megfogalmazni az ellenőrzési kérdéseket, itt kell

meghatározni az ellenőrzendő mintát, illetve elkészíteni az ellenőrzést támogató dokumentumokat (pl. háttérinformációk, elemzések stb.).

Az ellenőrzés szakszerű, objektív és gördülékeny végrehajtását szolgálja az erőforrás terv, amely egyaránt meghatározza a kellő humán és fizikai erőforrásokat, az ellenőrzés időrendjét, valamint biztosítja az ellenőrzéshez szükséges egyéb információkat.

## 4. Visszacsatolás

Az ellenőrzéseket követően biztosítani kell mindazon tapasztalatok feldolgozását és visszacsatolását a tervezési folyamatokba, amelyek a tervezés minőségét javíthatják.

## 1.2 A kockázatelemzés szerepe a számvevőszéki tervezésben

Számos intézmény alaptevékenységei között megjelennek a felügyeleti, (ágazat)irányítási, és ellenőrzési feladatok, amelyek ellátását kockázatelemzés támogatja azáltal, hogy a legkockázatosabb területekre, témákra, folyamatokra és szervezetekre irányítja a figyelmet. Tipikus példa erre a költségvetés tervezése során alkalmazott makrogazdasági elemzések rendszere, vagy az ágazati irányítás, felügyeleti tevékenység tervezése és monitoringja (Domokos et al, 2015).

Az ellenőrzések tervezése sajátos helyzetet teremt mind a kockázatelemzés célját, mind az azt végrehajtó személyeket tekintve. A tervezésen belül ugyanis logikailag elkülöníthetjük a kiválasztási folyamatot támogató, az ellenőrzött alanyok kockázatainak elemzését az ellenőrzés lebonyolítását veszélyeztető kockázatok számbavételétől. A kockázatok elemzését mindkét esetben az ellenőrző szerv végzi, azonban maguk a kockázatok az elsőben az ellenőrzött, utóbbiban pedig az ellenőrző szervezetnél léphetnek fel. A

<sup>5</sup> Az Állami Számvevőszék féléves terveket készíti.

kiválasztás esetében az elemző és a kockázatot viselő alany elválik egymástól, így az ellenőrzési tevékenység kapcsán a kockázatkezelés is sajátos értelmezést kap. Egyfelől elemzésre kerülnek az egyes területek, folyamatok, tevékenységek, szervezetek kockázatai a kiválasztás, a mintavétel, az eredendő kockázatok felmérése érdekében. Másrészt azonosítani kell magának a tervezési, kiválasztási folyamatnak és az ellenőrzés lebonyolításának kockázatait is (pl. ellenőri létszám és időkeret nem lesz elegendő, hiányosak lehetnek az ellenőrzési bizonyítékok, az ellenőr nem tár fel egy lényeges hibát), amelyek az ellenőrző szervezetenél jelentkezhetnek.

Amikor a tervezés során az ellenőrzési témák és szervezetek kiválasztása érdekében kockázatelemzés történik, akkor a fogalom alatt a szükséges, releváns és megbízható adatok és információk összegyűjtését, a lehetséges veszélyek azonosításának, elemzésének (mutatók, hatás, valószínűség) és értékelésének teljes folyamatát értjük. A kockázatelemzés ekkor nem a „saját” szervezetben szükséges kockázatkezelési intézkedéseinek megtervezése érdekében történik, hanem a legkockázatosabb területek, témák, folyamatok feltérképezésére, az ellenőrizhető személyeknél (szervezet vagy magánszemélyek) meglévő kockázatok azonosítására és értékelésére irányul. Amennyiben az elemzést nagy elemszámú alapsokaságra (pl. központi alrendszer, társas vállalkozások) végezzük, akkor a kockázatelemzés fő célja az elemek meghatározott kockázati szempontok szerinti sorba rendezése, egyfajta „kockázati „rangsor” kialakítása a legkockázatosabb elemek kiválasztása érdekében.

A legfőbb ellenőrzési intézmények tervezési munkafolyamatait az INTOSAI standardjai szerint kockázatelemzésnek kell megalapoznia. A számvevőszékeknél alkalmazott gyakorlatra példaként Domokos et al (2015) tanulmánya az Európai Számvevőszéknél alkalmazott kockázatelemzést mutatja be. Eszerint a számvevőszékek kockázatelemzést végeznek

- az ellenőrzési prioritások és területek kiválasztása,

- az ellenőrzött szervezetek kontrolljainak és intézkedéseinek elemzése, illetve
- az ellenőrzés kérdéseinek és hatókörének meghatározása

során. Ezen kívül az ellenőrzések lebonyolításakor magához az ellenőrzési tevékenységhez kapcsolódó kockázatot is kezelniük kell.

Az **ellenőrzési prioritások és területek kiválasztásakor** a kockázatelemzés célja függ a már említett számvevőszéki stratégiában kijelölt ellenőrzési irányoktól. Amennyiben pl. a jogszabályok érvényesülését, implementációját szeretné támogatni a számvevőszék, a kockázatelemzéssel azoknak a területeknek a kiválasztását támogatja, amelyek nem szabályszerű működése magas kockázatot jelent pl. a költségvetés megvalósíthatósága, a fiskális célok elérése, egyes kormányprogramok sikeres végrehajtása, szervezetek eredményes működése, a közszolgáltatások nyújtása tekintetében. Amennyiben pedig a számvevőszék elsősorban az állammenedzsment megújítását kívánja támogatni ellenőrzéseivel, akkor a kockázatelemzés azoknak a területeknek a kiválasztását alapozza meg, amelyeknél az eredményesség-hatékonyság-gazdaságosság vonatkozásában elmaradás látható, és amelyek így a kormányzati teljesítménycélok elérését hátráltatják.

Az elemzés nagy elemszámú alapsokaságot (pl. költségvetési sorok, több gazdasági társaság, projekt) is érinthet, ekkor a kockázatelemzés fő célja az elemek meghatározott kockázati szempontok szerinti sorba rendezése, vagyis kockázati rangsor kialakítása a legkockázatosabb elemek kiválasztása érdekében.<sup>6</sup>

A szabályszerűség és a beszámoló értékelésekor a számvevőszéki ellenőrzés – mint minden ellenőrzés – sem adhat teljes bizonyosságot abban a tekintetben, hogy az összes eltérést feltárja. Ehelyett az ún. észszerű bizonyosság elérésére kell törekedni, amely a gyakorlatban általában 5%-os ellenőrzési kockázatot jelent. Az ellenőrzési kockázat az ellenőrzési bizonyosság fordítottja: a téves következtetés kialakításának az ellenőr által még eltűrt kockázata. A gyakorlatban az ellenőrzési kockázat elkerülhetetlen. Az ellen-

őrzési kockázatot az alábbi módon számítjuk ki (ISA 315).

**ellenőrzési kockázat =**

(az ellenőrzött szervezet jellegéből adódó)

**eredendő kockázat** \* (az ellenőrzött szervezet

kontrolljaitól függő) **kontrollkockázat** \*

**feltárási kockázat** (annak a kockázata, hogy az ellenőr nem tárja fel az eltéréseket).

**Az ellenőrzött szervezetek kontrolljainak és intézkedéseinek kockázatelemzésével** ezért a számvevőszék arra keresi a választ, hogy melyek azok a szervezeti folyamatok, amelyeknél a kiépített kontrollok ellenére szignifikáns (maradvány) kockázat veszélyezteti a szervezeti célok elérését. Az ellenőrzés ezen a folyamatok értékelésével, a folyamatok hiányosságainak kiemelésével tudja a legnagyobb hozzáadott értéket teremteni.

**Az ellenőrzés kérdéseinek és hatókörének meghatározása** függ a maradványkockázatok jellegétől, nagyságától. Ebben a szakaszban kockázatelemzés támogatja az ellenőrzési eljárások kialakítását, beleértve a mintavételezést és a kontrollok tervezését.

A teljesítményellenőrzésekhez kapcsolódó kockázatelemzések eltérnek a pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzéseknél alkalmazott módszerektől, ugyanis itt a 3E megvalósulását fenyegető kockázatok értékelését kell elvégezni (ECA, 2013).

### 1.3 Új irányok; közösségi részvétel a számvevőszéki ellenőrzésben (participáció)

A legfőbb ellenőrző intézmények tervezési folyamataiban időről-időre új trendek jelennek meg. Az elmúlt időszakban, a nemzetközi szakirodalomban egyre hangsúlyosabbá vált

a participáció, vagyis közösségi részvétel előnyeinek és hátrányainak elemzése (például Baimyrzaeva és Kose 2014-es tanulmánya). A participáció azt jelenti, hogy a számvevőszékek az ellenőrzési témaválasztás során megtárgyalják az állampolgárok, illetve állampolgárok csoportjai által megjelölt ellenőrzési témákat is, és figyelembe veszik azokat a tervek összeállításakor. Ez a törekvés összhangban áll a jó kormányzás elveivel, hiszen azáltal, hogy a participáció bevonja az állampolgárokat a döntési folyamatokba, erősíti a kormányzás transzparenciáját és a kormányzásba vetett bizalmat. Ezekon kívül a számvevőszékek is képet kaphatnak az állampolgári fókuszról, pl. arról, mely folyamatokat tartják a polgárok kockázatosnak, vagy hol tapasztalnak pazarlást.

A 2011. évi ENSZ/INTOSAI Szimpózium fókuszában is a legfőbb ellenőrző intézmények tevékenységébe bevonható közösségi részvétel állt. A diskurzus alapját a számvevőszékek között elvégzett kérdőíves felmérésnek az eredményei szolgáltatták (UN, 2013).

A nyilvánosság bevonásának mértéke szerint a számvevőszékek három csoportba sorolhatók (lásd 2. ábra). A legnépesebb 1. csoportra az egyirányú kommunikáció a jellemző: válaszol a megkeresésekre, előadásokat, tájékoztatásokat tart a publikum számára, a jelentéseit a honlapján, a médián, konferenciákon keresztül ismerteti. Tevékenységeibe (mint pl. tervezés) csak szakértőket von be. Az 1. csoportba tartozó számvevőszékek szerint az állampolgárok bevonása sértheti a szervezet függetlenségét.

A 2. csoportba tartozó számvevőszékek támogatják a kétoldalú kommunikációt. Figyelik a médiában megjelent információkat és a parlamentben vitatott témákat. Rendszeresen végeznek közvélemény-kutatásokat. Esetleg figyelembe veszi a képviselőktől, parlamenti pártoktól, frakcióktól, szakszervezetektől, munkaadói szövetségektől, vagy egyéb nonprofit szervezetektől érke-

<sup>6</sup> A nemzetközi példákat tekintve kiemelendő a GAO kockázatelemzési tevékenysége és annak legfontosabb nyilvános produktuma, a két évente felülvizsgált ún. High Risk Series, amely a csalás, visszaélés, pazarlás, rossz menedzsment kockázatának leginkább kitétt szövetségi programokat, területeket listázza, valamint felsorolja azokat a területeket is, amelyek esetében jelentős átalakítás, megújítás szükséges (<http://www.gao.gov/highrisk/overview#t=0>).

ző javaslatokat. Néhányuk a közösségi hálókön megjelenő véleményeket is követi, vagy szakmai szervezetekkel, testületekkel konzultál. Az ÁSZ a kritériumok alapján az 1.- 2. csoportba tartozik.

3. csoportba tartozó számvevőszékek tevékenységük egyes szakaszaiban partnerként tekintenek az állampolgárokra, tevékenységük során aktívan használják a médiacsatornákat (meglepő módon többségében fejlődő országok számvevőszékei tartoznak ebbe a csoportba). A tervezést illetően témákat, szervezeteket, területeket jelölhetnek meg ellenőrzésre. A dél-koreai tapasztalatok alapján (Kim, 2014) az állampolgárok érdekeik, prioritásuk alapján elsősorban a megélhetésükhöz szorosan kapcsolódó témákat vetik fel (engedélyezés, építkezés, közlekedés, környezet), ezek az összes ellenőrzési kérelem csaknem felét tették ki. Annak ellenére, hogy a participáció megvalósítása jelentős költséggel jár, az állampolgárok által tett, a közszektor működését érintő jelzések

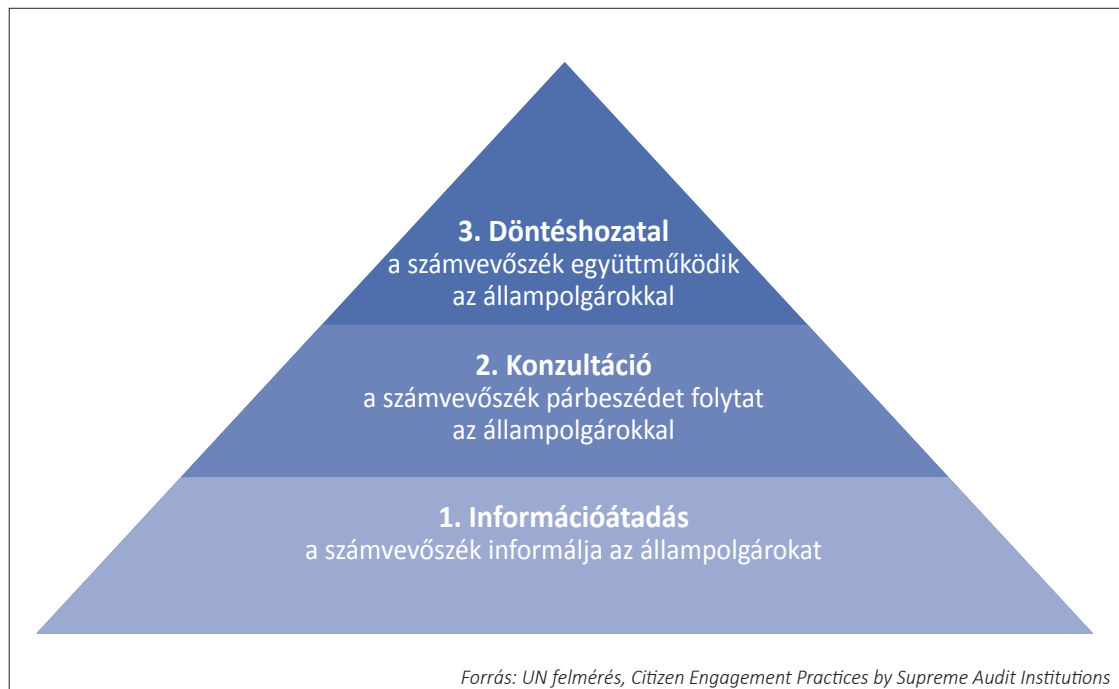
pozitív hatásai kiegyenlítik a kapcsolódó költségeket (a részvételi ellenőrzési kérelmek 64%-a eredményezett lényegi következményt). Szintén fontos hozadék, hogy a participáció jelentősen hozzájárul a közintézmények átláthatóságának és pártatlanságának erősítéséhez.

Ugyanakkor meg kell említenünk a participáció elterjedésével együtt felmerülő kockázatokat is, mint pl. egyéni érdekek megjelenését a javaslatokban (állampolgári egyéni érdekek, vagy csoportok politikai, gazdasági érdekei). A kockázatokat lehet és kell is kezelni, például kizárólag a közérdek-fókuszú javaslatok befogadásával, a javaslatok bizottsági értékelésen alapuló szűrésével, vagy egy adott kérdésben a kérelmezők minimális számának meghatározásával.

Ezen kívül természetesen elengedhetetlen a participáció eredményességének, hasznosulásának mérése is a közösségi részvétel előnyeinek magasabb szintű kihasználása érdekében.

2. ábra

## A számvevőszékek csoportosítása (a számvevőszék és az állampolgárok közötti reláció alapján)



## 2. ELLENŐRZÉSEK TERVEZÉSI FOLYAMATAI AZ ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉKNÉL

### 2.1 A számvevőszéki tervezés elméleti háttere

#### 2.1.1 Az erős, aktív, jól irányított állam koncepciója

A pénzügyi válság élesen rámutatott arra, hogy az állam leépítése, háttérbe vonulása gazdaságilag kulcsfontosságú területeken (mint pl. közszolgáltatások), illetve a piac meghatározott aktorainak érdekérvényesítése mind társadalmi, mind gazdasági szempontból számos kockázatot rejt magában (G. Fodor-Stumpf, 2007). Az egyes állami alrendszerekben megjelenő piacosítási folyamatok egyes társadalmi csoportok gyors leszakadásához, valamint a versenyképesség csökkenéséhez vezethetnek. A kormányzás során a döntési felelőségek megosztottsága ugyanakkor további problémákat is generál; rontja a teljesítmény átláthatóságát és ellenőrizhetőségét, gyengíti az elszámoltathatóságot (Frivaldszky, 2010).

Míndezeke a problémákra lehetséges válaszként az erős, aktív állam, másképp kifejezve a „jól irányított állam” eszményképe fogalmazódott meg, amely a jó kormányzás céljait egy megerősített állami szerepkörrel kívánja elérni. A jól irányított állam egyrésztől megteremti azokat a keretfeltételeket, amelyek elengedhetetlenek a gazdasági-társadalmi fejlődéshez, másrésztől a jó kormányzás feladatait – és így felelősségét is – magára vállalja. Ezen gondolatosság mentén, valamint az eladósodottság negatív következményeinek tapasztalatai nyomán Magyarországon 2010-től egy új államirányítási rendszer megteremtése kezdődött el. A neoliberais gazdaságpolitikai koncepciót (liberalizáció, dereguláció, privatizáció) a nemzeti érdekek

védelmét előtérbe állító, az állami szerepvállalást növelő és megerősítő gazdaságpolitika váltotta fel. A jól irányított állam működéséhez szükséges jogszabályok kialakításra kerültek.

Az erős gazdasági szerepet betöltő állam működése stabil pénzügyi alapokat, valamint makropénzügyi egyensúlyt igényelt, ezzel párhuzamosan pedig szükségessé vált a közpénzfelhasználás és a közvagyon-kezelés ellenőrzési eszköztárának megújítása. Az állampénzügyek stabilitása független, szakszerű és rendszeres államháztartási ellenőrzést és kontrollrendszert tételez fel. Ezen célokat szem előtt tartva zajlott le a magyar közpénzügyi rendszer megújítása, amelynek egyik kiemelt és stratégiai eleme volt a közpénzügyi kontrollok rendszerének megerősítése (Domokos, 2014).

#### 2.1.2 A közpénzügyek ellenőrzésének keretrendszere és eszközei

Amellett, hogy az Alaptörvény megteremtette a gazdasági megújuláshoz, az államadósság csökkentéséhez, féken tartásához szükséges alkotmányos garanciákat, a közpénzügyek tárgykörén belül az Alaptörvénybe bekerült a közpénzügyek ellenőrzésére, az Állami Számvevőszékre, illetve a Költségvetési Tanácsra vonatkozó alapvető rendelkezések is. Az Alaptörvény mondja ki az ún. államadósság-szabályt is, melynek értelmében az Országgyűlés nem fogadhat el olyan központi költségvetésről szóló törvényt, amelynek eredményeképpen az államadósság meghaladná a teljes hazai össztermék felét. Mindaddig pedig, amíg az államadósság a teljes hazai össztermék felét meghaladja, az Országgyűlés csak olyan központi költségvetésről szóló törvényt fogadhat el, amely az államadósság a teljes hazai össztermékhez viszonyított arányának csökkentését tartalmazza.

Az Országgyűlés új törvényt hozott az ország gazdasági stabilitása és a költségvetési fenntarthatóságának biztosítása érdekében, a központi költségvetésről szóló törvény megalapozottságának független vizsgálata, valamint az államadósság csökkentésének elősegítése céljából (Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény, Gst.). A Gst. az államadósság

keletkezését és növekedését korlátozó szabályokat is megfogalmaz, valamint kimondja, hogy a Költségvetési Tanács vizsgálja a központi költségvetésről szóló törvényjavaslat államadósság-szabálynak való megfelelését.

Az új jogi környezet tehát az államadósság-szabály, annak Költségvetési Tanács általi monitorozása és betartatása révén behatárolja az állami túlköltekezés mozgásterét. A makropénzügyi egyensúly garantőrének feladatait így a Költségvetési Tanács látja el. A KT munkájának támogatásában az Állami Számvevőszék fontos szerepet tölt be az ellenőrzési tapasztalatokat is felhasználó elemzései révén.

Az új jogszabályok jelentős alkotmányos szerepet adtak a legfőbb pénzügyi-gazdasági ellenőrző szervnek, az Állami Számvevőszéknek is. Az új számvevőszéki törvény több ponton is megerősítette az ÁSZ függetlenségét, kiszélesítette hatáskörét, bővítette eszköztárát, növelte átláthatóságát. A számvevőszéki munka kiindulópontja az Alaptörvény és a számvevőszéki törvény, amelyekből levezethető minden ÁSZ tevékenység (ellenőrzés, elemzés, tanácsadó tevékenység). Az államadósság-csökkentést megcélzó alkotmányos előírás kiemelten fontos a számvevőszéki munka tervezése során. Ahogyan Domokos (2014) is hangsúlyozza, az ÁSZ ennek figyelembevételével határozza meg ellenőrzési tervét, ez az egyik fókuszpontja számos ellenőrzésnek és elemzésnek is, és az intézmény ennek elérése érdekében tesz javaslatokat, illetve lát el tanácsadói feladatokat.

Az Állami Számvevőszék tehát mindenekelőtt a közszféra azon területeire fordít kiemelt figyelmet, amelyek jelentős mértékben hatnak a GDP-arányos államadósság szintjére, vagyis az államadósság, illetve a nemzeti össztermék változására. Kiemelt terület a központi költségvetés, amely tervezésének megalapozottságáról, a bevételi előirányzatok teljesíthetőségéről az ÁSZ véleményt ad, a költség végrehajtását pedig ellenőrzi, ami lehetőséget teremt a közpénzügyek jelentős részének átfogó és rendszerszerű áttekintésére. Az államadósság kezelésének ellenőrzése szintén számvevőszéki feladat. Mivel az államadósság

növekedéséhez az önkormányzatok és a többségi állami, önkormányzati tulajdonban álló gazdasági társaságok eladósodása is hozzájárul, a Számvevőszék ezen területek ellenőrzésére is fokozott figyelmet fordít.

Az ÁSZ több szinten végez ellenőrzéseket: kormányzati, középirányítói, szervezeti szinteken egyaránt. Az adósság mérséklésére vonatkozó célok teljesüléséhez elengedhetetlen a közpénzt felhasználó szervezetek jogszabályok szerinti működése. Az Állami Számvevőszék mindazokon a területeken végezhet szabályszerűségi ellenőrzést, ahol közpénz kerül felhasználásra, törvény csak eljárási szabályokat határoz meg. A jogszabályok tehát garantálják a Számvevőszék kellő ellenőrzési hatáskörét, valamint megteremtik a szükséges biztosítékokat is (pl. az ellenőrzöttek közreműködési, intézkedési kötelezettsége).

Az ellenőrzések tervezése során fontos szempont, hogy az ellenőrzések a megfelelő időben a megfelelő kérdésekre fókuszálva támogassák a közpénzügyek átláthatóságának, rendezettségének előmozdítását. A jelentések több szinten hasznosulhatnak, ezért az ÁSZ már az ellenőrzések előkészítési fázisában számba veszi az egyes hasznosulási szinteket. Ugyanúgy fontos, hogy a tervezett jelentés a publikálás időpontjában aktuális legyen, máskülönben az ellenőrzési jelentés nem hasznosul kellőképpen. Így például a törvényalkotási munkát csak a jól időzített, jól fókuszált ellenőrzési jelentés támogatja, ezért a tervezés során figyelembe kell venni a törvényalkotási programot is.

Az Állami Számvevőszék az ellenőrzések megtervezésének folyamatában többféle kiválasztási módszert alkalmaz az egyes tervezési, ellenőrzési szakaszoknak megfelelően. Így az ellenőrzési prioritások, a konkrét ellenőrzési témák meghatározásakor, az ellenőrzés helyszíneinek kiválasztásakor, vagy az ellenőrzési program elkészítése során más-más típusú információt használ fel, elemmez. Az információk összegyűjtése során fontos szempont, hogy azok felhasználásával megfelelő képet kapjon azokról a kockázatokról, amelyek a közpénzekkel és a nemzeti vagyonnal való felelős, magas színvonalú gazdálkodást fenyegetik.

A továbbiakban az egyes tervezési, illetve ellenőrzési szakaszokban alkalmazott kiválasztási módszereket, valamint az azokhoz felhasznált információk körét mutatjuk be az Állami Számvevőszékre vonatkozó jogszabályok, a belső szabályzatokban foglaltak, valamint az ÁSZ éves beszámolója alapján.

## 2.2 Az ellenőrzési prioritások meghatározása

Az Állami Számvevőszéken belül működő ún. stratégiai vezető team jelöli ki azokat az ellenőrzési prioritásokat, amelyek alapul szolgálnak a féléves ellenőrzési tervezési folyamatokhoz.<sup>7</sup> A prioritások kijelölésekor a stratégiai vezető team figyelembe veszi a jogszabályi előírásokat, az ÁSZ Stratégiában foglaltakat, az országgyűlés törvényalkotási programját, a stratégiai tervdokumentumokat, az Államreform Bizottság döntéseit, az EU Bizottság, illetve az Európai Számvevőszék tevékenységét, valamint az ÁSZ kockázatelemző rendszeréből nyert információkat. Figyelembe veszi továbbá azt is, hogy az adott terület jogszabályi környezetében, infrastruktúrájában bekövetkezett-e nagy horderejű változás.

Az Alaptörvény 43. cikke, illetve Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény (ÁSZ törvény) rendelkezik az ÁSZ hatásköréről, feladatairól, a kötelezően elvégzendő ellenőrzésekről. Törvényben meghatározott feladatkörében az ÁSZ köteles ellenőrzést lefolytatni az Országgyűlés döntése alapján.

Az ÁSZ Stratégia mondja ki, hogy a számvevőszéki ellenőrzéseknek hozzáadott értéket kell teremteniük, a közpénzek felhasználásában kimutatható megtakarításokat kell eredményezniük. Kiemelt célként jelenik meg továbbá a csalás és korrupció elleni harc, az integritásalapú közigazgatási kultúra megteremtése. Az ÁSZ stratégiai célkitűzése, hogy a törvényi előírások alapján, illetve törvény szerinti gyakorisággal végzett ellenőrzésekkel le nem kötött erőforrásait az államháztartás komplex folyamatainak átláthatósága érdekében

rendszer szemléletű, holisztikus megközelítésű ellenőrzésekre összpontosítsa. Hangsúlyt fektet az egymásra épülő, kapcsolódó ellenőrzésekre, mivel az államháztartás egy-egy kulcsfontosságú területeinek több szempontból történő megvilágításával tanácsadó tevékenysége keretében hozzá tud járulnia jó kormányzáshoz.

Az ellenőrzési prioritások meghatározásakor fontos szempont az adott terület, szervezet tevékenységének jelentősége az államadóssági mutató, az államháztartási hiány, az adóbevételek alakulásában, vagy a nemzeti vagyonnal történő gazdálkodásban. A társadalmi, területi felzárkóztatást alapvetően meghatározó uniós források felhasználásának ellenőrzése, továbbá a nagy elosztórendszerek, illetve az ellenőrző hatóságok ellenőrzése kiemelt jelentőségű. Fontos a társadalmi szempontból jelentős, adott társadalmi célt megvalósító területek ellenőrzése, mint pl. a felsőoktatás, a kutatás-fejlesztés, nemzeti adatvédelmi rendszerek, a közösségi közlekedés, nemzetiségi önkormányzatok.

Az Állami Számvevőszék ellenőrzéseinek gyakoriságát törvény, törvényi szabályozás hiányában az Állami Számvevőszék elnöke határozza meg.

## 2.3 Középtávú ellenőrzési koncepció

A középtávú ellenőrzési koncepció 3-4 éves tekintetben határozza meg az ÁSZ ellenőrzéseinek irányát, céljait, fókuszterületeit. A koncepció megalkotásával nem maradnak ellenőrizetlen területek („fehér foltok”), valamint a középtávú ellenőrzési irányok meghatározásával, holisztikus ellenőrzéseivel és elemzéseivel az ÁSZ hatványozottan tudja segíteni munkájának hasznosulását. A koncepció az ÁSZ középtávú intézményi stratégiájának szerves része, amelybe a féléves ellenőrzési tervek szorosan illeszkednek.

Az ÁSZ ellenőrzési tevékenységét alapvetően a törvény által részére előírt, meghatározott gyakorisággal elvégzendő feladatok végrehajtásából eredő kötelezettségek határozzák meg, amelyek

jelentős erőforrásokot kötnek le. Az ÁSZ minden évben elvégzi Magyarország éves költségvetése végrehajtásának, az állami vagyon feletti tulajdonosi joggyakorlással kapcsolatos tevékenységek ellenőrzését, a fővárosi önkormányzatot és a kerületi önkormányzatokat osztottan megillető bevételek éves megosztásáról szóló önkormányzati rendelet felülvizsgálatát, valamint a Magyarország éves költségvetéséről szóló törvényjavaslat véleményezését. A zárszámadás keretein belül kerül sor az adók beszedési hatékonyságának ellenőrzésére, ami kulcsfontosságú az államháztartási hiány és az államadósság keletkezése szempontjából. Az ÁSZ a költségvetési támogatásban részesülő pártok és pártalapítványok gazdálkodásának ellenőrzését kétfévente folytatja le. A helyi önkormányzatok gazdálkodásával, feladatellátásával kapcsolatos ellenőrzési feladatait az ÁSZ rendszeresen beépíti az ellenőrzési terveibe.

Az ÁSZ középtávú ellenőrzési koncepciójának központi eleme – a makrogazdasági kockázatokra fókuszálva – az államadósság-mutató<sup>8</sup> javítása, mint alkotmányos cél elősegítése. Ennek érdekében az ÁSZ a közszféra azon szervezeteinek ellenőrzésére fordít kiemelt figyelmet, amelyek tevékenysége jelentősebb mértékben járul hozzá az államadósság-mutató alakulásához. Az államadósság-mutató javításának másik lehetősége a GDP növelése („az államadósság kinövése”). Az állam a GDP közel ötven százalékát újra elosztja a gazdaság szereplői között, ezért elsődleges ellenőrzési szempont, hogy a jövedelmek adók és egyéb közhatalmi bevételek formájában történő elvonása, majd támogatások, beruházások, transzferek és közszolgáltatások formájában történő újraelosztása milyen eredményességgel és hatékonysággal valósul meg. E tekintetben az ÁSZ kiemelt figyelmet fordít az oktatás, a kutatás területén felhasznált közpénzek ellenőrzésére, az állami beruházások, az energia-szolgáltatás ellenőrzésére, valamint a piaci szabályozási mechanizmusok és a vonatkozó jogszabályok betartását felügyelő szervezetek ellenőrzésére. Az „ellenőrök ellenőreként” az ÁSZ

munkájának eredményei hatványozottan jelentkezhetnek, hiszen megállapításai az ellenőrzők tevékenységének szabályszerűbbé és hatékonyabbá tételében hasznosulhatnak.

## 2.4 Az ellenőrzési témák kiválasztása

Az Állami Számvevőszék kockázatelemzésért felelős területe konkrét ellenőrzési témajavaslatokat dolgoz ki az ellenőrzési prioritásoknak megfelelően, belső szabályzatok szerint, az ÁSZ monitoring rendszeréből származó információk figyelembe vételével. A monitoring során az alábbi tevékenységeket végzi.

- ■ Figyelemmel kíséri a nyilvánosan elérhető adatokat és információkat, és azokat adatbázisba rendezi.
- ■ Figyelemmel kíséri és nyilvántartja a supervisoroktól, felügyeleti és más vezetőktől, illetve szervezeti egységekből érkező jelzéseket, ellenőrzési tapasztalatokat.
- ■ Feldolgozza a közérdekű bejelentéseket, azokat nyilvántartja, havi riportokat készít.
- ■ A lezárult és a folyamatleírásban lévő ellenőrzések helyszíneire vonatkozó információkat feldolgozza, naprakészen nyilvántartja.
- ■ A napi sajtófigyelői jelentések kockázati szempontból feldolgozza (ÁSZ-ra, vagy ellenőrzöttekre, vagy ellenőrzési témára vonatkozóan), nyilvántartja, havi riportot készít.
- ■ Figyelemmel kíséri az országgyűlési képviselők javaslatait, a bizottságokban elhangzottakat, a szövegelemzéseket.
- ■ Feldolgozza a gazdasági jelentéseket (pl. Századvég havi monitor, MFB Periszkóp), elemzéseket.

A témajavaslatokat – amelyek tartalmazzák a kockázati összefoglalót, az ellenőrzés típusát és

<sup>8</sup>A nominális államadósság és a megtermelt bruttó hazai termék (GDP) hányadosa.



az ellenőrzéssel érintett szervezeteket is – az elnök hagyja jóvá.

## 2.5 Az ellenőrzés fókuszának, fő kérdéseinek meghatározása

A jóváhagyott témajavaslatokra előtanulmány készül. Az előtanulmány az ellenőrzési programok elkészítését megalapozó dokumentum, amely bemutatja a témára vonatkozó lényeges információkat, feltárja kockázatait, meghatározza egy lehetséges ellenőrzéshipotézisét és célját, az ellenőrzés típusát, az ellenőrzött időszakot, az érintett szervezeteket, az ellenőrzés várható hasznosságát és várható ráfordítás-igényét.

Az előtanulmány készítése során figyelembe kell venni az előzetes kockázatelemzés eredményeit, a publikusan elérhető információkat, a jogszabályi előírásokat, valamint egyedi esetben az ellenőrzött szervezet által, az ÁSZ felkérésére megadott információkat. A lektori vélemény figyelembevételével véglegesített előtanulmányt az elnök hagyja jóvá.

## 2.6 A féléves ellenőrzési terv

Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenységét az elnök által jóváhagyott ellenőrzési terv alapján végzi, amelyet féléves tervezési ciklusonként hoz nyilvánosságra és juttat el az Országgyűlés részére. Az ellenőrzési terv összeállításakor az ÁSZ figyelembe veszi a megelőző időszakban megkezdett, még folyamatban lévő, valamint a törvényi kötelezettségek alapján az adott időszakban végrehajtandó ellenőrzési feladatokat.

Az ÁSZ törvényi előírásainak megfelelően a féléves tervbe kerülnek a kötelezően elvégzendő, időszzerű ellenőrzések, így pl. a központi költségvetés végrehajtásának, az állami adóhatóság és a helyi önkormányzatok adóztatási és egyéb bevételszerző tevékenységének, a kampánypénzek felhasználásának, a pártok gazdálkodása törvényességének, az állami vagyon feletti tulajdonosi

joggyakorlással kapcsolatos tevékenységek, illetve a Magyar Nemzeti Bank gazdálkodásának ellenőrzése. A Számvevőszék szabad kapacitásainak függvényében kerül sor a Számvevőszék által meghatározott további témák ellenőrzésére.

## 2.7 Az ellenőrzési program kidolgozása

Az előtanulmány jóváhagyását követően kerül sor az adott ellenőrzési programjának kidolgozására. Az előtanulmányban rögzített fókuszkérdéseknek megfelelően az ellenőrzési programot író számvevők meghatározzák a részletes ellenőrzési kérdéseket, kijelölik az ellenőrizendő adatok körét és állományát. Amennyiben mintavétel szükséges, a mintavétel típusának, módjának, illetve a minta nagyságának meghatározása statisztikai módszerekkel történik. Az ellenőrzési programok informatikai szempontú megalapozása, az adattervezés, az adat-előkészítés is ebben a szakaszban valósul meg. Az ellenőrzési program tervezetének célratarthóságát a kockázatelemzésért felelős szervezeti egység vizsgálja.

Ugyanazon témában és szervezeti körre vonatkozóan az ÁSZ a gördülő tervezési elveket érvényesítve, aktualizált ellenőrzési programok alapján folytat le ellenőrzéseket, amely programok kiegészülhetnek például az egyes témákhoz illeszkedő, de speciális fókuszterületeket kezelő moduláris programrészekkel.

Az ellenőrzési programot az elnök hagyja jóvá.

## 2.8 Helyszínikiválasztás

A témacsoportos ellenőrzések adott terület (például az önkormányzatok, az önkormányzati és az állami többségi tulajdonú gazdasági társaságok) működésének legfontosabb területeit lefedő, összehasonlítható értékelésére lehetőséget adó, egységes program alapján elvégzett ellenőrzések, amelyek ellenőrzés-szervezési módszerként pedig nagymértékben elősegíti a

szervezés hatékonyságát. A témacsoportos ellenőrzések során tehát az ÁSZ azonos ellenőrzési programmal több ellenőrzési helyszínről készít önálló jelentést. Az ellenőrzés helyszíneinek kiválasztása történhet kockázati alapon, mintavétellel (teljes, reprezentatív, rétegzett), vagy egyéb statisztikai módszerekkel, az ellenőrzési cél függvényében. A helyszínek kiválasztását a kockázatelemzésért felelős terület által elkészített elemzés segíti, amelyet a kockázatelemzési - és értékelési rendszer információi alapoznak meg. A kockázatelemzés elsősorban az alábbi tényezők figyelembe vételével történik.

- A költségvetési szervek törzsadatárából, a közfeladatokat ellátó gazdasági társaságok cégadatárából nyerhető információk.
- A szervezetekre elérhető pénzügyi, gazdálkodási információk, pl. éves költségvetések, az éves/féléves elemi költségvetési beszámolók, az azokból előállított elemzések.
- A mérlegjelentések és éves gyorsjelentések.
- A szervezetek ellenőrzöttségi adatai, korábbi ÁSZ ellenőrzések megállapításai, javaslatai, tapasztalatai.
- A kockázatjelzési rendszerből kapott információk.
- Közérdekű bejelentések.
- ÁSZ elemzések eredményei, tapasztalatai.
- ÁSZ Integritás felmérés eredményei, korrupciós veszélyeztetettségi adatok, integritás-védelmi szervezeti eszközökre vonatkozó információk.

A továbbiakban kockázati összefoglaló készül, amely a kiválasztott helyszínek lényeges információit és kockázatait tartalmazza (pl. intézményi témacsoportos ellenőrzésre kiválasztott intézményekre vonatkozóan). A kockázati összefoglalót az elnök hagyja jóvá.

## 2.9 Az ellenőrzés költség-haszon elemzése, kapacitástervezés

Az ÁSZ az ellenőrzések megtervezésekor a várható hozadék mellett figyelembe veszi az ellenőrzéshez kapcsolódó költségek nagyságát is. A költségek csökkentését, illetve a hatékonyabb erőforrás-felhasználást több eljárás segíti a Számvevőszéken belül, ilyen például az ún. egymásra épülő ellenőrzések rendszere,<sup>9</sup> vagy a kizárólag elektronikus adatszolgáltatáson alapuló utóellenőrzések bevezetése.

Az ellenőrzés humán erőforrás tervezése gondoskodik a megfelelő mennyiségű és minőségű erőforrás rendelkezésre állásáról, valamint a felmerülő kockázatok kezeléséről (ellenőrzési feladatok rangsorolása, kockázati jelzések, esetleges tervmódosítás).

## 2.10 A hasznosulás monitorozása

Az ellenőrzés lezárultát követően az ÁSZ nyomon követi az ellenőrzött szervezet intézkedési (közreműködési) kötelezettségét, amelynek tapasztalatait szintén visszacsatormázza a szervezet kockázatfigyelő rendszerébe.

A jelentés hasznosulásának tapasztalatait az ÁSZ folyamatosan gyűjti, nyilvántartásba veszi és elemzi, valamint az elemzés eredményeit felhasználja a tervezési folyamatok során.

## 2.11 Módszertani megújulás a tervezésben

A tapasztalatok azt mutatják, hogy a középtávú ellenőrzési koncepcióban kiemelt területeken már a szabályszerűségi ellenőrzések is képesek rámutatni olyan alapvető hiányosságokra, amelyeknek megszüntetése közpénzek jelentős megta-

<sup>9</sup> Ennek során a Számvevőszék több ellenőrzés adatbekérését és helyszíni ellenőrzését hangolja össze.

karítását eredményezheti. Bár a Számvevőszéknek nem feladata az állami politikák és a közfeladat-ellátás szakmai tartalmának kritikája, azonban az ÁSZ ellenőrizheti és értékelheti az eredményességet, azaz hogy

- ■ az adott állami beavatkozás (például egy adókedvezmény vagy egy fejlesztési program) szabályozása előtt készültek-e – jogszabályi előírás szerint – hatástanulmányok;
- ■ teljeskörű-e a szabályozás;
- ■ meghatározták-e egyértelműen a célokat és a teljesítmény-kritériumokat, és ez alapján történik-e az adatgyűjtés, mérés és az értékelés;
- ■ kialakították-e a végrehajtás nyomán követésének (monitoring), ellenőrzésének és értékelésének rendszerét;
- ■ a belső kontrollrendszer kialakítása és működtetése alkalmas-e a rendszerekben, intézményi működésben jelentkező kockázatok, hibák és hiányosságok feltárására, javítására, az ennek érdekében megtett intézkedések értékelésére.

Az ÁSZ – függetlenségének egyik sarokköveként – ellenőrzéseinek szakmai szabályait, módszereit maga alakítja ki, irányadónak tekintve az INTOSAI nemzetközi standardjait. Az INTOSAI által a 2013. év végén elfogadott nemzetközi ellenőrzési standardok megújítása lehetőséget kínál arra, hogy az ÁSZ is korszerűsítse ellenőrzési módszertanát mindhárom fő ellenőrzési típusra, azaz a megfelelőségi, a pénzügyi (2015 előtt szabályszerűségi és pénzügyi szabályszerűségi), valamint a teljesítmény-ellenőrzésre vonatkozóan.

A Számvevőszék a holisztikus megközelítésben végzi el a központi alrendszer intézményeinek teljesítmény-ellenőrzését, amely során értékeli a gazdálkodás folyamatában az eredményességi, hatékonysági és gazdaságossági követelmények kialakítását és az azoknak való megfelelést. Az ÁSZ teljesítmény-ellenőrzéseinek célja, hogy hozzájáruljon a közfeladat-ellátás eredményességének, hatékonyságának javulásához és számszerűsíthető

megtakarítások eléréséhez. A közpénz szabályszerű elköltése mellett elvárás az is, hogy azt hatékonyan használják fel, amelyben fontos szerepe van a vezetői teljesítménynek. Ezért kap jelentőséget a központi alrendszer szervezeteinek ellenőrzése során a vezetői teljesítményértékelés intézményi alkalmazásának és eredményességének értékelése. Az ÁSZ vezető szerepet kíván vállalni a vezetői teljesítményértékeléshez szükséges módszertani alapelvek kidolgozásában.

E megújulás keretében lehetővé válik, hogy a szervezet a jövőben ún. evalvációs (értékelő típusú) teljesítmény-ellenőrzéseket végezzen, amelyek során az intézmények működésén, a beruházások vagy projektek eredményességén és hatékonyságán túlmenően értékelésre kerül annak társadalmi hasznossága, hasznosulása, célszerűsége is. Ezen ellenőrzések tervezése során kockázatot jelent, ha az értékeléshez szükséges indikátorok, adatok, mutatószámok nem állnak rendelkezésre, vagy az intézmények és projektek felelős vezetői az eredményességi és hatékonysági szempontok érvényesítésére nem kötelezettek, ezért felértékelődik az előzetes adatgyűjtés és a kockázatelemzés szerepe.

Az ÁSZ törekszik a zárszámadás ellenőrzési tapasztalatainak hasznosítására is. A zárszámadás során ellenőrzött intézmények pénzügyi szabályszerűségét befolyásoló kockázatok feltárása megalapozhatja ezen intézmények ellenőrzéseinek tervezését. A zárszámadásra ráépülő ellenőrzésekkel a számvevőszéki ellenőrzések minőségének és hatékonyságának javítását lehet elérni, egyúttal az ÁSZ az ellenőrzött számára optimális együttműködési körülmények kialakítására, az ellenőrzött szervezet az ellenőrzésekhez kapcsolódó munkaleterheltségének csökkentésére törekszik.

### 3. KÖVETKEZTETÉSEK

A legfőbb ellenőrzési intézmények ellenőrzései hozzáadott értéket teremtenek, melynek nagyságát jelentősen meghatározza az, hogy az intézmények szűkös erőforrásaikat mely területek értékelésére fordítják, és milyen módszerek választanak ellenőrzéseik lefolytatása során.

A tervezési folyamatokat egyaránt jellemzi korlátozottság és nagyfokú szabadság. A korlátokat elsősorban a jogszabályok teremtik meg azáltal, hogy előírják a kötelezően elvégzendő ellenőrzéseket, illetve meghatározzák a csak korlátozott jogkörrel ellenőrizhető területeket. A tervezési folyamatokra vonatkozó alapelveket nemzetközileg elfogadott (INTOSAI) standardok fogalmazzák meg. Az ellenőrzési irányok, valamint módszerek kialakítását továbbá az állam irányítási „stílusa” is erősen befolyásolja. Azokban az országokban, ahol az állami irányítás elsősorban a végrehajtás eszközeire összpontosít, ott az ellenőrzések is inkább annak vizsgálatára koncentrálnak, hogy betartották-e a szabályokat, és kevésbé arra, hogy a szabályok szolgálják-e, vagy láthatóan szolgálják-e a kitűzött célt.

Ezeken kívül a legfőbb ellenőrző intézmények jelentős önállósággal rendelkeznek mind az ellenőrzési témaválasztást, mind az egyes ellenőrzések tervezési folyamatokat tekintve. Vezérelv azonban, hogy a tervezett ellenőrzések a lehető legnagyobb hozzáadott értéket teremtsék. Ezért a számvevőszékeknek tisztán kell artikulálnia, mit tekint jelentős hozzáadott értéknek, illetve hogy azt milyen eszközökkel, módszerekkel éri el. Ezt a legfelső szintű tervezési dokumentum, az intézményi stratégia fekteti le. A stratégia átláthatósága és alkalmazhatósága támogatja az éves tervezést, valamint biztosítja az éves tervek összhangját.

Az Állami Számvevőszék ellenőrzés-tervezése is egy több lépcsős folyamat, amelynek megalapozottságát, transzparenciáját és teljes körűségét minden szakaszban folyamatba épí-

tett kontrollok biztosítják. A tervezés elsősorban a kockázatokat nyilvántartó monitoring rendszer információira támaszkodik, amely strukturáltan gyűjti egyaránt a számvevőszéki tapasztalatot, tudást, valamint a kívülről származó információkat. Az ÁSZ monitoring rendszere olyan innovatív elemeket is tartalmaz, mint például az országgyűlésen elhangzottak szövegelemzése, a médiafigyelő rendszerből származó kockázati jelzések, illetve a korrupciós veszélyeztettség mérésére kifejlesztett Integritás felmérés adatai.

A jövőben a számvevőszéki ellenőrzés tervezési folyamataiban megjelenhetnek olyan módszerek, amelyek alapvetően átformálhatják az ellenőrzéseket. Ilyen lehet pl. az ún. közösségi részvétel (participáció), a hálózat kutatás eredményeinek, illetve az elektronikus adatbekérésen alapuló, értékelő szoftverekkel támogatott, összehasonlító elemzések eredményeinek felhasználása. Fontos azonban, hogy az új kezdeményezések által generált új kockázatokat a számvevőszék felismerje és kezelje, valamint rendszeresen értékelje az új módszerek eredményességét és hatékonyságát.

## IRODALOMJEGYZÉK

1. **Domokos L., 2015:** *A Számvevőszék soron következő feladatai az idei év ellenőrzéseinek tükrében*, In: Kerekes György István (szerk.) Magyar pénzügyi almanach 2015-2016, Budapest: Tas-11 Kft., 2015. pp. 31-33.
2. **Domokos L., 2014:** *Megújított közpénzügyek, megújított Állami Számvevőszék*, Polgári Szemle, 2014. március – 10. évfolyam 1–2., [http://www.polgariszemle.hu/?view=v\\_article&ID=581](http://www.polgariszemle.hu/?view=v_article&ID=581)
3. **Domokos L., Nyéki M., Jakovác K., Németh E., Hatvani Cs., 2015:** *Kockázatelemzés és kockázatkezelés a közszférában és a közpénzügyi ellenőrzésben*, Pénzügyi Szemle, 2015/1, <http://www.asz.hu/penzugyi-szemle-cikkek/2015/kockazatelemzes-es-kockazatkezeles-a-kozszeraban-es-a-kozpenzugyi-ellenorzesben>
4. **European Court of Auditors: Court Audit Policies and Standards, 2011**, [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/CAPS/CAPS\\_HU.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/CAPS/CAPS_HU.PDF)
5. **European Court of Auditors: Guideline on Risk Assessment, 2013**,
6. [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE\\_RISK\\_102013/GUIDELINE\\_RISK\\_102013\\_EN.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf)
7. **Frivaldszky J., 2010:** *Jó kormányzás és helyes közpolitika-alkotás*, Jogelméleti Szemle, 2010/4, <http://jesz.ajk.elte.hu/frivaldszky44.html>
8. **G. Fodor G. – Stumpf I., 2007:** *A „jó kormányzás” két értelme, avagy a demokratikus kormányzás programja és feltételei*, Századvég Műhelytanulmányok 6. 2007, 2–33., [http://www.mkksz.org.hu/html/main/alkossunk/vitainspirator/jo\\_kormanyzas.pdf](http://www.mkksz.org.hu/html/main/alkossunk/vitainspirator/jo_kormanyzas.pdf)
9. **International Federation of Accountants: ISA 300, 2009**, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>
10. **INTOSAI: ISSAI 40, Quality Control for SAIs, 2008**, [http://www.issai.org/media/12938/issai\\_40\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12938/issai_40_e.pdf)
11. **INTOSAI: ISSAI 100, Fundamental Principles of Public-Sector Auditing**, <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>
12. **INTOSAI: ISSAI 200, Fundamental Principles of Financial Auditing, 2013**, <http://www.issai.org/media/69910/issai-200-english.pdf>
13. **INTOSAI: ISSAI 300, Fundamental Principles of Performance Auditing, 2013**, <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>
14. **INTOSAI: ISSAI 400, Fundamental Principles of Compliance Auditing, 2013**, <http://www.issai.org/media/69912/issai-400-english.pdf>
15. **INTOSAI: ISSAI 1300, Planning an Audit of Financial Statements, 2009**, [http://www.issai.org/media/13056/issai\\_1300\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13056/issai_1300_e.pdf)
16. **INTOSAI: ISSAI 3000, Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience, 2004**, [http://www.issai.org/media/13224/issai\\_3000\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13224/issai_3000_e.pdf)

17. **International Auditing and Assurance Standards Board , International Federation of Accountants:** *International Standard On Auditing 315; Identifying and assessing the risks of material misstatement through undersatanding the entity and its environment (Effective for audits of financial statements)*, 2009,  
[http://www.issai.org/media/13080/issai\\_1315\\_e .pdf](http://www.issai.org/media/13080/issai_1315_e.pdf)
18. **Kim, Seongjun:** *Side by Side with People: Korea's Experiences on Participatory Auditing*, International Journal of Government Auditing, 2014. július,
19. **Mahabat Baimyrzaeva and H. Omer Kose:** *The Role of Supreme Audit Institutions in Improving Citizen Participation in Governance*, International Public Management Review Vol. 15, Iss. 2, 2014,  
<http://journals.sfu.ca/ipmr/index.php/ipmr/article/view/235>
20. **OECD report, 2014,** *Partners for good governance: mapping the role of supreme audit institutions*,  
[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/3\\_committees/4\\_goal4/FAC\\_TFSP\\_OECD\\_Partners\\_Good\\_Governance\\_Mapping\\_Role\\_SAI.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/3_committees/4_goal4/FAC_TFSP_OECD_Partners_Good_Governance_Mapping_Role_SAI.pdf)
21. **United Nations, Division for Public Administration and Development Management, Department of Economic and Social Affairs:** *Compendium of Innovative Practices of Citizen Engagement by Supreme Audit Institutions for Public Accountability*, 2013,  
[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4\\_documents/publications/eng\\_publications/Compendium\\_UNPAN92198.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/Compendium_UNPAN92198.pdf)





**ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK** | Székhely: 1052 Budapest, Apáczai Cs. J. u. 10. | Postacím: 1364 Budapest 4. Pf. 54  
Központi e-mail: [szamvevoszek@asz.hu](mailto:szamvevoszek@asz.hu) | Internet honlap: [www.asz.hu](http://www.asz.hu)